

Vývoj ve vymezení daňového nerezidentství fyzických osob a příjmů ze zdrojů na území ČR dle zákona o daních z příjmů od roku 1993

Ing. Karel Brychta, Ph.D.

*Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Kolejní 2906/4, Brno,
Česká republika, tel.: 54 114 3703, brychta@fbm.vutbr.cz*

Abstrakt

Tento příspěvek prezentuje výsledky komparace právní úpravy obsažené v § 2 (*Poplatníci daně z příjmů fyzických osob*) a § 22 (*Zdroj příjmů*) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen ZDP). Vlastní srovnání bylo provedeno pro roky 1993 – 2009. Na jeho základě je možné konstatovat, že právní úprava je v případě § 2 ZDP ustálená (etablovaná), zatímco v případě § 22 ZDP lze hovořit pouze o ustálení relativním, neboť obsah § 22 ZDP je podroben velmi často dílčím změnám, které ovšem od roku 1996 nejsou základního koncepčního charakteru. V rámci samotného srovnání byla ve vztahu k § 2 ZDP sledována základní kritéria a speciální režimy daňového nerezidentství. V relaci k § 22 ZDP pak byla provedena základní kategorizace příjmů spolu s určením počtu základních skupin příjmů v jednotlivých kategoriích. Kromě toho byly zároveň identifikovány zásadní změny ve vlastním obsahu tohoto ustanovení.

Příspěvek vznikl za finanční podpory GA ČR jako dílčí výstup grantového projektu č. 402/09/P469 - *Vývoj a konkurenceschopnost českého daňového systému z pohledu zdanění příjmů fyzických osob*.

Klíčová slova

daňový rezident; daňový nerezident; komparace; zdroj příjmů

Úvod

Pro právní úpravu v oblasti daní v ČR jsou typické relativně časté změny, důkazem čehož je značný počet novel daňových a souvisejících zákonů. Tento jev je z hlediska pohledu daňového poplatníka negativně vnímaný, snad až na výjimky, kdy dochází vlivem změn k příznivému dopadu na disponibilní příjem poplatníka a/nebo k většímu zpřehlednění a zjednodušení legislativní úpravy. Velmi častých a mnohdy velmi rozsáhlých změn nezůstala ušetřena ani základní hmotněprávní norma vyšší právní síly upravující zdaňování příjmů fyzických a právnických osob, kterou je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen ZDP). Čeho se však v principu žádná z novel zákona ZDP nedotkla je základní kategorizace subjektů podle rozsahu jejich daňové povinnosti na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. To, co platí pro obecné kategorie, neplatí rozhodně pro konkrétní ustanovení a instituty upravené v ZDP. Pokud se zaměříme na skupinu daňových nerezidentů fyzických osob, které jsou předmětem zájmu, tak je nutné konstatovat, že beze změn nezůstalo vlastní vymezení tohoto okruhu subjektů a významné změny proběhly i na úrovni vymezení příjmů, které jsou považovány za příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR. Dále nelze opominout ani zásadní modifikace v systému zdanění příjmů daňových nerezidentů a v možnosti uplatňování nezdanitelných částí základu daně a případných slev na dani.

Vymezení cíle

Cílem tohoto příspěvku je postihnout změny v úpravě *de lege lata* ve vymezení daňového nerezidentství u fyzických osob a změny v definování příjmů ze zdrojů na území ČR. Komparace je tedy provedena pro úpravu obsaženou v § 2 ZDP (*Poplatníci daně z příjmů fyzických osob*) a v § 22 ZDP (*Zdroj příjmů*) a to pro období od roku 1993 do roku 2009 včetně.

Metodika

Základní metodou využitou při zpracování příspěvku byla metoda komparativní za současné aplikace metod logických, zejména pak analýzy a abstrakce. Použití daných metod bylo dáno cílem postihnout shodné a rozdílné stránky platných a účinných právních úprav ZDP vymezujících kategorie daňových nerezidentů (fyzických osob) a definujících příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR. Právní úprava byla srovnávána podle stavu platného a účinného k 31. 12. příslušného roku. Pro doposud neukončené období roku 2009 bylo zvoleno datum 31. 07. 2009 s cílem postihnout novelu ZDP (zákon č. 216/2009 Sb.), která nabyla účinnosti dne 20. 07. 2009. V úvodní části příspěvku jsou vymezena východiska zdaňování příjmů fyzických osob v ČR. Jedná se zejména o výčet relevantních právních pramenů, které danou oblast determinují. Dále jsou v této části specifikovány (podle stavu k 31. 07. 2009) základní kategorie daňových poplatníků dle ZDP s bližším zaměřením na osoby s omezenou daňovou povinností (tj. daňové nerezidenty) a některé další relevantní prvky ve vztahu k vymezení příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR.

Obsahem další části je vlastní srovnání, které je realizováno, v případech, že je to vhodné, formou tabulkového srovnání doplněného relevantním komentářem. V rámci vlastní komparace byla pozornost soustředěna na:

- definici daňového nerezidentství fyzických osob, v rámci níž byla sledována:
 - hlavní kritéria a jejich případné změny a
 - speciální režimy daňového nerezidentství a jejich vývoj;
- vymezení příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR, což zahrnovalo především:
 - identifikování hlavních kategorií příjmů a počet dílčích skupin příjmů v nich zahrnutých;
 - určení toho, zda jsou příjmy vymezeny jako taxativní či demonstrativní;
 - identifikování zásadních změn v koncepci a rozsahu příjmů ze zdrojů na území ČR.

V závěrečné části jsou sumarizována zjištění z provedené komparace a zároveň jsou prezentovány některé úvahy v relaci k dalším možnostem výzkumu v dané oblasti.

Diskuse

V souvislosti s vymezením současného moderního státu se používají atributy jako jsou: ústavní, právní, sociální a daňový. Tyto aspekty mají úzkou návaznost na panství (primát) práva nad státem, tj. povinnosti samotné státní moci dodržovat právo. (Filip et al., 2005) Posledně uvedené má velký význam obecně i pro daňovou oblast, neboť to nutně signalizuje nutnost stanovit a vymezit právo státu ve věci stanovení typu, výše a způsobu výběru daní. V podmínkách České republiky jsou těmito základními normami normy nejvyšší právní síly, které stanoví obecný rámec pro tuto sféru státní působnosti. Jmenovitě se jedná o ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění p. p. (dále jen „Ústava ČR“) a Listinu základních práv i svobod ČR (dále jen „Listina“; vyhlášena jako součást ústavního pořádku ČR ve Sdělení předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb.). Prvně zmíněná, tj. Ústava ČR, vymezuje ve svém Čl. 2 odst. 3 omezenost státní moci, když stanoví, že: *„Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.“*. Listina je v relaci k daním již relativně konkrétnější, neboť ve svém Čl. 11 odst. 5 uvádí následující: *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“*.

Normy nejvyšší právní síly pochopitelně nestanoví konkrétní daně a subjekty, na které se vztahují, ani další konkrétní práva a povinnosti. Uvedené by ani nebylo žádoucí, neboť smyslem norem nejvyšší právní síly je vymezit základní pravidla a principy fungování státu a měly by se tedy vyznačovat, alespoň v porovnání s ostatními právními normami, relativně značnou stabilitou a nadčasovostí. Daňovému právu však stabilita není vlastní, neboť daňové zákony by měly relativně pružně reagovat na aktuální potřeby a situaci a reflektovat dosahování hlavních vytčených makroekonomických a od nich odvozených cílů. Nadto nelze ani opominout fakt, že daně a jejich úprava se stávají pravidelně významným prvkem v bojích politických stran ve snahách o získání přízně voličů. Nicméně bez ohledu na posledně uvedené a s přihlédnutím k předchozímu lze konstatovat, že úpravu běžnými zákony a podzákonnými předpisy lze považovat pro oblast daní za vhodnou a žádoucí.

Základní normou vyšší právní síly pro oblast zdanění příjmů fyzických osob, jak již bylo uvedeno výše, je ZDP, který mj. vymezuje subjekty, jejichž příjmy jsou podrobeny dani z příjmů. ZDP definuje dvě základní skupiny poplatníků – fyzické (§ 2) a právnické osoby (§ 17), které jsou dále členěny na dvě podskupiny a to na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Na tomto místě je vhodné poukázat na to, že označení daňový rezident a daňový nerezident není samotným ZDP používáno. ZDP hovoří o osobách s neomezenou daňovou povinností – tj. daňovou povinností vztahující se jak k příjmům plynoucím ze zdrojů na území ČR, tak i k příjmům plynoucím ze zdrojů v zahraničí (daňoví rezidenti) a osobách s omezenou daňovou povinností, která se vztahuje pouze k příjmům ze zdrojů na území ČR (daňoví nerezidenti). Uvedené definice poplatníků (fyzických osob) jsou spolu s vymezením základních kritérií uvedeny v § 2 ZDP a blíže specifikovány v Pokynu D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů.

Daňoví nerezidenti jsou v současnosti vymezení v ZDP negativně, tj. jako skupina subjektů, kteří nejsou daňoví rezidenti. Tento styl definování byl principiálně do § 2 ZDP implementován již od počátku účinnosti tohoto zákona. Je tedy nutné vycházet z definice daňového rezidenta. Za toho se považuje fyzická osoba, která má bydliště na území ČR nebo se zde obvykle zdržuje (blíže k jednotlivým kritériím a způsobu určování daňové rezidence viz např. (Sojka, 2008); (Rylová, 2009)). Daňoví nerezidenti jsou naopak poplatníci, kteří nemají na území ČR bydliště a ani se zde obvykle nezdržují a ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Předmětnými mezinárodními smlouvami jsou především smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (dále jen „SZDZ“). Přednost těchto smluv, a to přednost aplikační, vyplývá z Čl. 10 Ústavy ČR. Tato aplikační přednost je definována i v samotném ZDP (§ 37) a to již od počáteční platnosti tohoto zákona. SZDZ mají velký význam právě při určování daňové rezidence poplatníka.

Díky ustanovením obsaženým v Čl. 4 SZDZ (ustanovení označované jako *Rezident*, ve starších smlouvách jako *Daňový domicil*) nemůže nastat situace, že by byl poplatník daňovým rezidentem obou smluvních států. Uvedené ustanovení SZDZ totiž obsahuje kritéria pro určení výsledného státu daňové rezidence v případě, že je daňový poplatník považován za daňového rezidenta podle obou tuzemských legislativ smluvních států.

Významným pramenem práva pro daňovou oblast je i komunitární právo, jehož rozsah a význam neustále narůstá. Pro případy zdaňování příjmů fyzických osob není rovněž bez významu judikatura Soudního dvora, pro nějž se vžilo označení Evropský soudní dvůr (dále jen ESD). Tento soud uznal, že situace daňových rezidentů a nerezidentů není sice shodná, avšak v případě daňového zvýhodnění, na které nemají nárok nerezidenti, může být rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků kvalifikováno jako diskriminační, pokud pro ně neexistuje opodstatnění (Pelikánová, 2007).

Význam znalosti obsahu § 2 a § 22 ZDP ve spojení s existujícími SZDZ

Znalost úpravy uvedené v ZDP, která je závazná beze zbytku pro daňové nerezidenty ČR z nesmluvních států, není navzdory skutečnosti, že Česká republika má uzavřeny SZDZ se všemi členskými státy EU a řadou dalších států, bez významu. V případě § 2 ZDP je nutné vzít v potaz, že SZDZ se standardně ve svém Čl. 4 ve věci kritéria daňového rezidentství na tuzemské úpravy odkazují. Pokud vyjdeme ze SZDZ se Slovenskou republikou jakožto reprezentanta tohoto typu smluv, tak Čl. 4 odst. 1 této SZDZ uvádí následující: „*Výraz "rezident smluvního státu" označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu.*“.

Základním smyslem § 22 ZDP je definovat ty příjmy, které lze u daňových nerezidentů ČR považovat za příjmy ze zdrojů na území ČR. V případě, že daňovým nerezidentem ČR, kterému plyne příjem, je daňovým rezidentem smluvního státu (tj. státu, s nímž má ČR uzavřenu SZDZ), budou primárně aplikována relevantní ustanovení příslušné SZDZ. Tyto smlouvy stanoví, který stát má právo daný příjem zdanit (zda pouze stát daňové rezidence poplatníka, jemuž plyne příjem či jak stát daňové rezidence poplatníka, tak i stát zdroje příjmu). V případě, že je státem zdroje příjmu ČR a SZDZ umožňuje daný příjem zdanit, dochází k aplikaci § 22 ZDP a souvisejících ustanovení ZDP upravujících např. způsob zdanění daného příjmu, povinnosti na straně plátce, atd. Pokud se bude jednat o příjem plynoucí daňovému nerezidentovi ČR dochází přirozeně v důsledku absence SZDZ k přímé aplikaci § 22 ZDP.

Nadto je však důležité brát v potaz, že v důsledku znění některých ustanovení SZDZ se rozšiřuje vlastní obsah definice příjmu dle SZDZ v závislosti na tuzemské úpravě (typicky se jedná o dividendy). Příkladem může být opět SZDZ se Slovenskou republikou, kde se v jejím Čl. 10 odst. 3 stanoví, že: „*Výraz "dividendy" použitý v tomto článku označuje příjmy z akcií nebo jiných práv, s výjimkou pohledávek, s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost, která rozděluje zisk nebo vyplácí takovýto příjem, rezidentem.*“. Podíly na zisku jsou spolu s dalšími typy příjmů podřazeny pod § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP, kde se stanoví, že: „*podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zm), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, ...*“. Na základě předchozího lze vyvodit, že v důsledku tuzemské úpravy budou podrobeny stejnému režimu zdanění i příjmy jako jsou např. vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku a rozdíly mezi cenou sjednanou a obvyklou.

Daňové nerezidenství dle § 2 ZDP

I § 2 ZDP, ve kterém jsou vymezeny dvě základní kategorie poplatníků (fyzických osob), prošel svým vývojem. Změny v tomto ustanovení byly rozsáhlejší v první polovině sledovaného období. Tato skutečnost je s ohledem na tehdy probíhající změny a novost tehdejších problémů spojených s větší otevřeností a přechodem k tržní ekonomice pochopitelná. V rámci § 2 ZDP a hodnocení jeho změn byla sledována hlavní kritéria, ze kterých se odvozuje, zda je poplatník daňovým rezidentem či nerezidentem. V souvislosti s posledně uvedeným bylo zároveň sledováno, zda ve vymezení daňového nerezidenta je obsažen přímý odkaz na mezinárodní smlouvu. Pozornost byla věnována i existenci speciálních režimů. Výsledky provedeného srovnání shrnuje níže uvedená Tabulka 1.

Roky	Daňový nerezident - definice dle § 2 ZDP				
	Hlavní kritérium		Speciální režimy		
	"Nemá bydliště a ani se obvykle nezdržuje na území ČR"	Přímý odkaz na mezinárodní smlouvu	Expert ze zahraničí	Závislá činnost	Pobyt pouze za účelem léčení či studia
1993	➔	-	➔	➔	➔
1994	➔	-	➔	➔	➔
1995	➔	➔	➔	-	➔
1996	➔	➔	➔	-	➔
1997	➔	➔	➔	-	➔
1998	➔	➔	➔	-	➔
1999	➔	➔	➔	-	➔
2000	➔	➔	➔	-	➔
2001 - 2009	➔	➔	-	-	➔

Tabulka 1: Výsledky komparace § 2 ZDP v období 1993 – 2009

Zdroj: Vlastní zpracování.

Na základě provedeného srovnání lze konstatovat, že od roku 2001 lze považovat právní úpravu § 2 ZDP za etablovanou (ustálenou), neboť v tomto relativně dlouhém období již nedošlo k žádné změně. Do konce roku 2000 uvedené ustanovení obsahovalo speciální úpravu pro „experty ze zahraničí“, což do značné míry pravděpodobně souviselo s absencí jistého typu zkušeností a znalostí v souvislosti s novými podmínkami v jakých se ČR a její poplatníci (zejména podnikatelé) ocitli.

V rámci definování toho, kdo je odborníkem ze zahraničí, došlo rovněž k určitému vývoji. V roce 1993 se za ně považovali pouze odborníci se specifickými znalostmi poskytující odbornou pomoc právnickým osobám se sídlem v tuzemsku a zdržujícími se v tuzemsku jen za účelem této odborné pomoci. V roce 1994 se již rozšířil okruh příjemců odborné pomoci o stálou provozovnu. Od roku 1995 již okruh příjemců pomoci odborníka ze zahraničí zahrnoval jak právnické osoby se sídlem v ČR, tak i fyzické osoby s bydlištěm v ČR a stálé provozovny. Obecně platilo, že pokud se odborníci ze zahraničí zdržovali v ČR pouze za účelem poskytnutí pomoci, vztahovala se jejich daňová povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR – byli tedy daňovými nerezidenty. Pokud byla tato činnost realizovaná jako závislá, tvořily příjmy z této činnosti pochybitelně součást dílčího základu daně dle § 6 ZDP a v souvislosti s tímto příjmem bylo možné uplatnit navíc „paušální výdaje“ ve výši 30 % příjmů pro roky 1993 – 1995, v roce 1996 došlo k poklesu na 25 %.

Od roku 1997 již § 6 ZDP nadále neobsahoval speciální ustanovení ve vztahu k uplatňování paušálních výdajů, tyto příjmy byly tedy od tohoto roku podrobeny standardnímu režimu. Co se týče kritérií daňového rezidentství, ta zůstala zachována od samého počátku, stejně tak jako speciální režim pro osoby zdržující se na území ČR pouze za účelem studia či léčení (považováni za daňové nerezidenty, i když se zdržují na území ČR alespoň 183 dní). Od roku 1995 naopak nově § 2 ZDP zahrnoval odkaz na mezinárodní smlouvy a to v tom smyslu, že za daňového nerezidenta se považuje rovněž ten, o němž tak stanoví mezinárodní smlouva.

Pro roky 1993 a 1994 existoval speciální režim i pro určitý okruh poplatníků dosahujících příjmů ze závislé činnosti. Pro tato zdaňovací období § 2 odst. 4 ZDP stanovil, že: *„Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích s výjimkou těch, kteří zde pobývají za účelem studia nebo léčení. Započítává se každý započatý den pobytu, s výjimkou poplatníka, kterému ze zdrojů na území České republiky plynou příjmy ze závislé činnosti a hranice do České republiky překračuje denně nebo v dohodnutých časových obdobích jen za účelem výkonu této činnosti.“*. Tento institut je v současnosti, na rozdíl od české úpravy, aplikován aktuálně např. ve slovenském zákoně o daních z příjmů (zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov, ve znění p. p.), jehož § 2 (Základné pojmy) písm. e) bod 2. stanoví, že pro účely daněho zákona se rozumí: *„daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou... 2. fyzická osoba uvedená v písmene d) prvom bode, ktorá se na území Slovenskej republiky obvykle zdržiava len na účely studia alebo liečenia alebo ktorá hranice do Slovenskej republiky prekračuje denne alebo v dohodnutých obdobiach len na účely výkonu závislej činnosti, ktorej zdroj je na území Slovenskej republiky.“*.

Příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR - § 22 ZDP

Dalším ze stěžejních ustanovení vztahující se k problematice zdaňování příjmů daňových nerezidentů je § 22 ZDP (označen jako *Zdroj příjmů*). Toto ustanovení má zásadní význam, neboť v § 22 odst. 1 ZDP jsou vymezeny ty příjmy daňových nerezidentů, které se považují za příjmy ze zdrojů na území ČR. Jedině tyto příjmy má právo ČR podrobit zdanění. K samotnému § 22 odst. 1 ZDP se ještě bezesporu sluší podotknout, že výčet příjmů v něm uvedených je v současnosti výčtem taxativním, což bezesporu přispívá k dosažení žádoucího stavu právní jistoty. Ovšem jak vyplynulo z výsledků provedené komparace, nebylo tomu tak vždy.

Problematika vymezení příjmů, které podléhají zdanění ve státě zdroje (v daném případě v ČR) je ve skutečnosti komplikovanější, protože do řešení této otázky zásadně vstupují existující SZDZ. Je nutné brát v potaz jejich aplikační přednost a dále pak fakt, že ČR má uzavřenu SZDZ nejenom se všemi členskými státy EU, ale i s celou řadou dalších států. Nicméně s ohledem na vytčený cíl bude od vlivu těchto mezinárodních smluv odhlédnuto a nebudou brány v potaz. Výsledky provedeného srovnání jsou rovněž sumarizovány a prezentovány formou tabulky, viz dále.

Rok	Zdrojů příjmů - § 22 odst. 1 ZDP					
	Počet základních kategorií (typů) příjmů	Počet skupin příjmů v základních kategoriích		Vymezení příjmů		Typ příjmu
		typ I	typ II	typ I	typ II	
1993	2	3	9	taxativní	demonst rativní	peněžní i nepeněžní
1994	2	4	9			
1995 - 2003	2	6	9	Taxativní	taxativní	
2004 - 2008	2	6	11			
2009	2	7	12			

Tabulka 2: Výsledky komparace § 22 odst. 1 ZDP – základní kategorizace příjmů
Zdroj: Vlastní zpracování.

Žádným překvapením není skutečnost, že § 22 odst. 1 ZDP již od samého začátku obsahuje dvě základní kategorie příjmů. Kategorie první (typ I) představuje příjmy, které jsou považovány za příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR bez ohledu na skutečnost, od koho tento příjem plyne (klasickým příkladem jsou příjmy z činností vykonávaných ve stálé provozovně). U této skupiny příjmů není podstatné, zda plynou od daňového rezidenta či nerezidenta ČR či od stálé provozovny umístěné na území ČR. Příjmy z druhé kategorie (typ II) jsou naopak u daňových nerezidentů považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR pouze za předpokladu, že plynou od daňových rezidentů ČR či stálých provozoven daňových nerezidentů umístěných na území ČR (např. licenční poplatky).

Počet skupin příjmů v jednotlivých kategoriích rovněž prošel určitým vývojem. Tento údaj však může sloužit pouze pro základní orientaci, neboť neříká nic o obsahu jednotlivých ustanovení. Rozšiřování počtu skupin příjmů v jednotlivých kategoriích je v zásadě důsledkem přirozeného vývoje a etablování nových institutů a typů příjmů, jejichž vznik se promítl i do § 22 ZDP. Z hlediska vlastní analýzy je však podstatné, jakým způsobem byly příjmy definované v § 22 odst. 1 ZDP vymezeny. U příjmů typu II byl zákonodárcem ve zdaňovacím období roku 1993 a 1994 uveden výčet jako demonstrativní (výčet byl uveden slovem „zejména“), což do značné míry působilo právní nejistotu na straně poplatníků. Nicméně od zdaňovacího roku 1995 jsou již příjmy uvedené v § 22 odst. 1 ZDP vymezeny jako taxativní. Změny v § 22 ZDP samozřejmě neprobíhaly pouze na úrovni vymezení příjmů, ale i v dalších ustanoveních, zejména pak těch dotýkajících se stále provozovny. Změny jsou uvedeny v následujících tabulkách (Tabulka 3 a Tabulka 4). První z následujících tabulek zachycuje vývoj v letech 1994 - 2000, druhá pak ve zbývajícím období.

Rok	Změny v § 22 ZDP
1994	Do § 22 odst. 1 písm. e) ZDP byla ustavena nová skupina příjmů - příjmy z prodeje nemovitostí nebo movitých věcí umístěných nebo registrovaných na území České republiky a příjem z prodeje účasti nebo podílu na obchodní společnosti či družstvu se sídlem na území České republiky.
1995	Zcela nová koncepce § 22 ZDP, která odpovídá současnému pojetí. Příjmy pro obě skupiny příjmů byly vymezeny jako taxativní, což vedlo k posílení právní jistoty poplatníků (§ 22 odst. 1 písm. a) - f) – první skupina příjmů (typ I); § 22 odst. 1 písm. g) bod 1. - 9. – druhá skupina příjmů (typ II)). Zároveň bylo nově ustaveno, že příjmy společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti, kteří jsou daňovými nerezidenty, z účasti na těchto společnostech a z úvěrů a půjček poskytnutých těmto společnostem se považují za příjmy dosahované prostřednictvím stále provozovny. Pro stálou provozovnu, která vzniká po splnění "časového testu" (staveniště a službová stálá provozovna), byla časová lhůta vedoucí k jejímu vzniku změněna ze „šesti měsíců“ na „šest měsíců v období jakýchkoliv 12 měsíců po sobě jdoucích“.
1996	(beze změny oproti předchozímu roku)
1997	Z ustanovení § 22 odst. 2 ZDP byla odstraněna poslední věta, která stanovila, že do doby trvání stále provozovny se započítávají kalendářní dny, pokud nedojde k přerušení na dobu delší než 12 kalendářních měsíců následujících po sobě.

1998	<p>S účinností od roku 1998 došlo k upřesnění pro příjmy ze závislé činnosti v návaznosti na nově vzniklý § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP.</p> <p>Příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. f) ZDP (tzv. nezávislá povolání) byly rozděleny do dvou skupin. Samostatnou skupinu (§ 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP) vytvořily příjmy z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu. Pod § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP tedy spadají i příjmy plynoucí uvedenému okruhu osob z pracovněprávního vztahu. Byla upravena definice stálé provozovny. Stálá provozovna se nově definovala jako místo (a nikoliv zařízení, jak tomu bylo v předešlé úpravě) k výkonu činností daňových nerezidentů.</p>
1999	(beze změny oproti předchozímu roku)
2000	(beze změny oproti předchozímu roku)

Tabulka 3: Základní změny v § 22 ZDP (období let 1994 – 2000)

Zdroj: Vlastní zpracování

V posuzovaném období let 1993 – 2000 došlo, s výjimkou let 1996, 1999 a 2000, k několika zásadním změnám. Za nejvýznamnější lze považovat změny platné a účinné od 01. 01. 1995 (zákon č. 259/1994 Sb.). Následující tabulka uvádí nejvýznamnější změny v období let 2001 – 2009.

Rok	Změny v § 22 ZDP
2001	<p>V § 22 odst. 1 písm. f) bod 2. bylo nově ustanoveno, že do této skupiny příjmů spadají i příjmy zhodnocované na území České republiky (např. příjmy plynoucí umělci z titulu vysílání záznamu živého koncertu).</p> <p>Dále došlo např. i k rozšíření definice půjček (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 4. ZDP).</p> <p>Na roveň příjmů společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti byly postaveny příjmy účastníka sdružení bez právní subjektivity.</p>
2002	(beze změny oproti předchozímu roku)
2003	(beze změny oproti předchozímu roku)
2004	<p>Mezi významnější změny patří rozšíření taxativního výčtu příjmů daňových nerezidentů uvedených v § 22 odst. 1 písm. g) ZDP o dva typy příjmů (bod 10. a 11.). Konkrétně se jednalo o:</p> <ul style="list-style-type: none"> - příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu a - příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením.
2005	(beze změny oproti předchozímu roku)

2006	Rozšíření skupiny stálých provozoven o provozovnu, která vzniká z titulu tzv. "závislého zástupce".
2007	(beze změny oproti předchozímu roku)
2008	(beze změny oproti předchozímu roku)
2009	<p>Byla zavedena výjimka pro daňové rezidenty členského státu EU ve věci zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropského unie nebo státu Evropského hospodářského prostoru (viz § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP). Výčet příjmů považovaných za „podíly na zisku“ ve smyslu výše uvedeného ustanovení byl nově vztahen pouze k tomuto konkrétnímu ustanovení (původně byla definice vztahena k celému ZDP).</p> <p>Došlo k doplnění příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. g) ZDP o „sankce ze závazkových vztahů“.</p> <p>Z § 22 odst. 1 písm. g) bod 7. byla odstraněna věta, díky které byly z kategorie příjmů typu I odstraněny příjmy z prodeje podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem na území České republiky.</p> <p>V návaznosti na předchozí změnu vzniklo nové ustanovení (§ 22 odst. 1 písm. h) ZDP), kde byly uvedeny „příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky“.</p>

Tabulka 4: Základní změny v § 22 ZDP (období let 2001 – 2009)

Zdroj: Vlastní zpracování

Na rozdíl od zákonné úpravy kritérií daňového nerezidentství docházelo ke změnám v § 22 ZDP i v období 2001 – 2009. Žádná ovšem nedosáhla rozsahu a významu srovnatelného se změnami, které vnesl výše zmíněný zákon č. 259/1994 Sb., jenž nabyl účinnost 01. 01. 1995. Od roku 1996 v zásadě docházelo převážně pouze k dílčím změnám, upřesněním a reflektování změn realizovaných v jiných souvisejících právních normách.

V relaci k § 22 odst. 2, který definuje stálou provozovnu, lze považovat za významnou změnu rozšíření skupiny stálých provozoven o tu, která vzniká z titulu působení tzv. „závislého zástupce“ na území České republiky (od roku 2006).

Závěry

Vymezení kritérií daňového nerezidentství a definování těch příjmů daňových nerezidentů, které jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR, lze považovat, odhlédneme-li od aspektu SZDZ, za základní a výchozí ustanovení ve vztahu k problematice zdaňování příjmů daňových nerezidentů ČR. Srovnání úprav obsažených v těchto ustanoveních bylo provedeno pro období 1993 – 2009, což znamená, že byla pokryta celá doba účinnosti ZDP. Na základě provedené komparace bylo zjištěno, že právní úprava vymezení statutu daňového nerezidenta (fyzické osoby) je již ustálená a to v obou sledovaných aspektech, kterými jsou kritéria a existence speciálních režimů daňového nerezidentství. V případě vymezení příjmů, které jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR naopak tento závěr učinit nelze. Obsah § 22 ZDP je relativně pravidelně novelizován, nicméně od roku 1996 nemají tyto změny základní koncepční charakter, o kterém lze hovořit v souvislosti se zákonem č. 259/1994 Sb., který nabyl účinnosti 1. 1. 1995.

Výsledky provedeného srovnání mohou sloužit jako východisko pro navazující analýzy a hodnocení. Dalším prostorem, který se logicky nabízí, je zhodnocení vývoje v oblastech jako jsou systém zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR a možnosti uplatnění nezdanitelných částí základu daně a slev v komparaci s možnostmi jejich uplatnění daňovými nerezidenty, resp. srovnání možností daňové optimalizace jako takové. V souvislosti s předmětnou problematikou vyvstávají pochopitelně i další otázky. Kromě hodnocení a popisu úpravy *de lege lata* by bylo možné úvahy a hodnocení doplnit i o úvahy o úpravě *de lege ferenda* a to zejména v souvislosti s judikaturou ESD.

Seznam literatury

- ASPI [automatizovaný systém právních informací]. ASPI, a. s. 2009
- FI, J. et al., 2005. *Základy státovědy*. Masarykova univerzita v Brně, 266 s.
- Listina základních práv i svobod ČR vyhlášená jako součást ústavního pořádku ČR ve Sdělení předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb., ve znění p. p.
- Pelikánová, I. 2007 Význam komunitárního práva pro právní praxi členského státu stále roste. *Právní zpravodaj*. č. 5, s. 2 – 4.
- Pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů
- Rylová, Z., 2009. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Nakladatelství ANAG, Olomouc, 423 s.
- Smlouva o založení Evropského společenství
- Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku (zveřejněna ve Sdělení Ministerstva zahraničních věcí pod č. 100/2003 Sb. m. s.)
- Sojka, V. 2008. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Nakladatelství ASPI, Praha, 328 s.
- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění p. p.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.
- Zákon č. 595/2003 Z. z, o dani z příjmů, ve znění p. P

Summary

Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Development in Determination of Tax Non-Residency of Natural Persons and Specification of the Incomes Having Their Source in the Czech Republic According to the Act on Income Taxes since 1993

The aim of this paper which has come into being with the financial support of the Czech Science Foundation as an output of the grant project No. 402/09/P469 - *Development and Competitiveness of the Czech Tax System in the Area of Taxation of Natural Persons Incomes* is to describe changes in determination of natural persons tax non-residency and changes in specification of the incomes of tax non-residents having their source in the Czech Republic. Hence, the article is aimed at comparison of wording of Article 2 (with a view to determination of tax non-residency of natural persons) and wording of Article 22 of the Act No. 586/1992 Coll., on Income Taxes of Natural Persons and Legal Entities, as amended (hereinafter Act on Income Taxes). The specified Articles of the Act on Income Taxes have been compared for the years 1993 – 2009 in wording that was valid and operative on 31 December of relevant year. For the year 2009 the decisive date was 31 July 2009.

At the very beginning of the paper there are stated some starting points as to taxation of incomes of natural persons in the Czech Republic paying attention to the differences between tax residents and non-residents. The main part of the paper is granted to the results of carried out comparative analysis. In case of Article 2 of the Act on Income Taxes the main attention is paid to basic criteria and special regimes in relation to tax non-residency. As to Article 22 of the Act on Income Taxes is concerned there is a focus on identification of the main categories of incomes and number of particular incomes included in them together with identification whether the incomes in these basic categories are defined as enumerating every item or demonstrative ones. In this paper there are given also significant changes in wording of Article 22 of the Act on Income Taxes. On the basis of carried out comparison one can observe that the legal regulation has been already established (unchanging) regarding determination of tax non-residency (Article 2 of the Act on Income Taxes), while as regards Article 22 of the Act on Income Taxes one can speak only about relative establishment. The latter article of the Act on Income Taxes has been relatively often a subject to partial changes. Since 1996 the changes, however, have not been of fundamental conceptual character. In connection with the issue of tax non-residents many other questions connected with the assessment of the development in this area arise. The results of this comparison can be used as a basis for another analysis, e. g. development in the system of taxation of tax non-residents and in the possibilities of tax optimization compared with those available for tax residents. This analysis based on description of the state *de lege lata* can be connected with *de lege ferenda* deliberation.

JEL Classification: H20; K34; P29**Doručeno redakci:** 1. 11. 2009**Recenzováno:** 6. 11. 2009**Schváleno k publikování:** 9. 11. 2009